

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

JOÃO PAULO VASCONCELOS DE ASSUNÇÃO

**INADEQUAÇÃO CONSTITUCIONAL DA VEDACÃO AO ACESSO À CERTIDÃO
NEGATIVA DE DÉBITO POR SIMPLES INADIMPLENTO DE OBRIGAÇÃO
ACESSÓRIA.**

NATAL

2013

JOÃO PAULO VASCONCELOS DE ASSUNÇÃO

**INADEQUAÇÃO CONSTITUCIONAL DA VEDAÇÃO AO ACESSO À CERTIDÃO
NEGATIVA DE DÉBITO POR SIMPLES INADIMPLENTO DE OBRIGAÇÃO
ACESSÓRIA.**

Trabalho apresentado como exigência parcial
para a obtenção do título de Especialista em
Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de
Estudos Tributários – IBET.

NATAL

2013

- RESUMO:

O presente estudo busca demonstrar a inviabilidade, em face da Constituição Federal de 1988, de qualquer previsão legal que vise a impedir o acesso, pelo contribuinte, à certidão relativa à sua situação de regularidade fiscal, pela tão-só constatação da omissão no cumprimento de obrigações acessórias, lançando mão, para tanto, da análise do art. 32, §10º, da Lei Federal n.º 8.212, de 24 de Julho de 1991, o qual porta previsão dessa natureza.

Para tanto, após firmar rapidamente os pressupostos adotados para a realização desta investigação, buscou-se discutir conceitos caros ao tema em questão, como aqueles relativos à certificação do indivíduo perante o Estado, crédito tributário e lançamento tributário, sempre à luz da Carta Magna e do Código Tributário Nacional, socorrendo-se sempre a ferramentas ofertadas pela Teoria Geral do Direito para a tratativa dos institutos.

Por fim, lançou-se mão de referências doutrinárias e Jurisprudenciais para apresentar a forma pela qual o tema tem sido concebido pelos operadores do Direito, esperando-se ter obtido, ao final, conclusões que contribuirão ao melhor resguardo dos direitos dos indivíduos diante da voracidade arrecadatória do Estado brasileiro num contexto de pós-modernidade, no qual os sistemas de informações estão sendo usados para substituir a atividade humana, o que, no contexto da atividade fiscal, pode corresponder a enormes e insanáveis arbitrariedades.

Palavras-chave: Direito de Certidão, Certidão Negativa de Débitos, incidência e Crédito Tributário. Art. 32, § 10º, da Lei Federal n.º 8.212/91. Impedimento à obtenção de Certidão Negativa. Impossibilidade.

- ABSTRACT:

This study seeks to demonstrate the unconstitutionality of any legal provision that aims to prevent access by the taxpayer to the certificate of your regular tax situation when finding of failure to fulfill the ancillary obligations, resorting to both the analysis of art. 32, § 10°, Federal Law n. ° 8.212 , of July 24, 1991 , who holds such prediction.

Therefore, after quickly signing the assumptions adopted for conducting this research, we sought to discuss concepts dear to the topic at hand, such as those relating to the certification of the individual against the state, tax credits and tax assessment, always in the light of the Constitution and the National Tax Code, always bailing tools offered by the General Theory of Law for the dealings of the institutes.

Finally, it employed doctrinal references and Judicial Precedents to present the way in which the theme has been designed by the operators of the law, hoping to have obtained the final conclusions that will contribute to better guard the rights of individuals in the face of greed tax collection of the Brazilian State in the context of postmodernity, in which information systems are being used to replace human activity, which , in the context of fiscal activit, may correspond to massive and irreparable arbitrariness .

Keywords : Law Certificate, Certificate of Debts , incidence and Tax Credit. Art. 32 , § 10, of the Federal Law n.° 8.212/91 . Impediment to obtaining Clearance Certificate . Impossibility.

SUMÁRIO.

I – Introdução	1
II – Definição de Pressupostos: Diferenciação Entre O Direito Positivo E A Ciência Do Direito.....	2
III – Direito Fundamental de Certificação. A certidão negativa de débitos tributários. Tratamento constitucional e do código tributário Nacional.....	3
III.I – Constituição Federal. Normas gerais de Direito Tributário. Lei Complementar. Definição de tributo. Código Tributário Nacional. Constituição do crédito de natureza tributária, único apto a inviabilizar a emissão da CND.....	7
III.I.A.) – Modalidades de Lançamento.....	10
III.II – Contribuições Sociais. Tributos sujeitos ao “lançamento” por homologação. Obrigação acessória de declaração imposta ao contribuinte. Omissão. Crédito tributário. Inexistência. Injusta resistência à emissão de CND.....	12
IV – Direito de Certidão. Normas gerais de Direito Tributário. Reserva à Lei Complementar. Art. 32, §10º, da Lei Federal n.º 8.212/91. Inconstitucionalidade.....	20
V – Conclusão.....	25
VI – Bibliografia.	27

I – INTRODUÇÃO.

A Lei Federal n.º 11.941, de 27 de maio de 2009¹, deu redação ao art. 32, § 10^{o2}, da Lei Federal n.º 8.212, de 24 de julho de 1991³, segundo a qual o descumprimento, pelo contribuinte, de obrigações acessórias relativas a *fatos geradores, base de cálculo e valores* devidos a título de Contribuições de natureza Previdenciária, por si só, impede a expedição da prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional.

Ocorre que essa “prova”, consubstanciada na Certidão Negativa de Débitos⁴ (CDN), é pressuposto para o exercício de diversos atos e gozo de variadas situações, como, por exemplo, aquelas elencadas no art. 47, I, “a”⁵, da própria Lei Federal n.º 8.212/92.

¹ "Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências."

² "Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

(...)

§ 10 O descumprimento do disposto no inciso IV do caput deste artigo impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional.

(...)"

³ "Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências."

⁴ Ou a Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa (CND-EM). Sobre as espécies de certificação de situação fiscal, melhor será explanado adiante.

⁵ "Art. 47. É exigida Certidão Negativa de Débito-CND, fornecida pelo órgão competente, nos seguintes casos:

I - da empresa:

a) na contratação com o Poder Público e no recebimento de benefícios ou incentivo fiscal ou crédito concedido por ele;

b) na alienação ou oneração, a qualquer título, de bem imóvel ou direito a ele relativo;

c) na alienação ou oneração, a qualquer título, de bem móvel de valor superior a Cr\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil cruzeiros) incorporado ao ativo permanente da empresa; 19

d) no registro ou arquivamento, no órgão próprio, de ato relativo a baixa ou redução de capital de firma individual, redução de capital social, cisão total ou parcial, transformação ou extinção de entidade ou sociedade comercial ou civil e transferência de controle de cotas de sociedades de responsabilidade limitada; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Conforme se buscará demonstrar, no entanto, o impedimento constante do art. 32, §10º, da Lei Federal n.º 8.212/91 padece de flagrante desacordo com a ordem constitucional vigente, incorrendo em enormes violações a Direitos Fundamentais.

Isso porque se trata de previsão construída sob a formatação legal inadequada, e que ataca direito e líquido e certo de todo e qualquer indivíduo.

A situação se agrava, ainda, em face da crescente informatização dos sistemas arrecadatórios brasileiros, que dispensam a atividade humana e, pelo permissivo legal sob questionamento, poderão disparar efeitos típicos e restritos do lançamento tributário.

Constatado o não cumprimento de obrigação acessória imposta para determinado período, o sistema informatizado acusa a omissão e, automaticamente, “trava” a obtenção da certidão de regularidade fiscal pelo contribuinte, algo que somente poderia ocorrer acaso existisse crédito tributário devidamente constituído, o que não seria o caso, ainda.

Dessa forma, o presente estudo visa a denunciar tão temerosa situação, que já tem imposto enormes prejuízos a diversos contribuintes, podendo ser somente o anúncio de arbitrariedades ainda mais gravosas, acaso não haja uma reação imediata.

II – DEFINIÇÃO DE PRESSUPOSTOS: DIFERENCIAÇÃO ENTRE O DIREITO POSITIVO E A CIÊNCIA DO DIREITO.

O presente trabalho visa a investigar o plexo de normas que validamente integram o sistema jurídico brasileiro, ou seja, (em consonância, com a doutrina de Paulo de Barros Carvalho⁶) o Direito Positivo pátrio, e formular proposições descritivas a seu respeito, num exercício de Ciência do Direito.

II - do proprietário, pessoa física ou jurídica, de obra de construção civil, quando de sua averbação no registro de imóveis, salvo no caso do inciso VIII do art. 30.

(...).”

⁶ “Por isso, não é demais enfatizar que o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país. À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação” (CARVALHO, 2004, p. 2).

Aprofundando o corte metodológico a ser empreendido no objeto de estudo, serão apreciadas, especialmente, as unidades normativas (proposições jurídico-normativas de caráter prescritivo) que dizem respeito à “instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”, competência do ramo didático do Direito Tributário (Paulo de Barros Carvalho⁷).

Além do mais, assume-se a posição do Direito Positivo como um sistema autopoietico⁸, que dita os procedimentos para ingresso de novos “componentes”, estabelecendo uma hierarquia sintático-formal de validade lastreada em um fundamento final para toda a rede de normas jurídicas (no caso, a Constituição Federal).

Por fim, é paradigma para as conclusões expendidas ao longo deste texto que o sistema do Direito Positivo possui ferramentas por ele próprio autorizadas a extrair de seu círculo normas jurídicas em desacordo com os pressupostos não só formais⁹, mas, também, materiais¹⁰ de validade.

III – DIREITO FUNDAMENTAL DE CERTIFICAÇÃO. A CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. TRATAMENTO CONSTITUCIONAL E DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Caracterização proposta por Gilmar Ferreira Mendes¹¹, lastreada nas teorias constitucionais elaboradas por Jellinek, Alexy e Konrad Hesse, definem o que seriam os *direitos fundamentais*, consagrados no texto da Constituição Federal de 1988:

“A Constituição brasileira de 1988, como já consagrado na Lei Fundamental de Bonn (1949), na Constituição portuguesa (1976), e na Constituição espanhola (1978), outorgou significado especial aos direitos fundamentais, passando inclusive a

⁷ Op. cit., p. 15.

⁸ “É assim que, na teoria de LUHMANN, o direito positivo é visto como um sistema autopoietico. Tal característica assenta-se no pressuposto de que todos os elementos e estruturas do sistema são construídos por operações e processos próprios do sistema e não pela influência direta de seu ambiente. Isto significa dizer que o direito se organiza e se reproduz por auto-referência. Aceitamos tal assertiva não no sentido de que o direito se auto-reproduz, mas de que toda criação de comunicação jurídica é regulada pelo próprio sistema. O direito prescreve sua forma de produção e é nestes termos que trabalhamos sua auto-referência” (TOMAZINI DE CARVALHO, 2009, p. 119).

⁹ Procedimento e autoridade aptos a inovar no sistema do direito positivo.

¹⁰ Ou “semânticos”, no sentido da necessária consonância entre o conteúdo das normas de “hierarquia” inferior, com o conteúdo daquelas de “hierarquia” superior.

¹¹

contemplá-los já no seu capítulo inicial (...)Na sua concepção tradicional, os direitos fundamentais são *direitos de defesa (Abwehrrechte)*, destinados a proteger determinadas posições subjetivas contra a intervenção do Poder Público, seja pelo (a) não-impedimento da prática de determinado ato, seja pela (b) não-intervenção em situações subjetivas ou pela não-eliminação de posições jurídicas. Nessa dimensão, os direitos fundamentais contêm disposições definidoras de uma *competência negativa do Poder Público (negative Kompetenzbestimmung)*, que fica obrigado, assim, a respeitar o núcleo de liberdade constitucionalmente assegurado. Outras normas consagram direitos a prestações de índole positiva (*Leistungrechte*), que tanto podem referir-se a prestações fáticas de índole positiva (*faktische positive Handlungen*), quanto a prestações normativas de índole positiva (*normative Handlungen*)” (MENDES, 1999, p. 35-37).

Os direitos fundamentais, pois, apresentam-se como imposições à ação do Estado, sejam negativas (limitação ao arbítrio estatal), sejam positivas (obrigação de prestação estatal), em favor dos indivíduos ou do conjunto deles (coletividade). Tais parâmetros, pois, orientarão a conduta do ente constituído tanto diretamente, quanto pelo prisma que constituem à produção normativa.

A Constituição Federal, por sua vez, dentre o rol dos “Direitos Fundamentais” (Título II), assegura o direito de certificação dos indivíduos perante os entes públicos, a partir do que lhes é garantido o reconhecimento estatal de situações de seu interesse (art. 5º, XXIV, “b”¹², CF).

A respeito do dispositivo constitucional em comento, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins definem:

“(...) Têm as repartições públicas, destarte, o dever de atestar tudo o que conste dos seus registros e arquivos. A certidão tem, pois, um caráter declarativo e não constitutivo. Poderá versar sobre fatos ou sobre direitos já constituídos anteriormente” (BASTOS; MARTINS, 1988-1989).

¹² “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

(...)

b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

(...).”

Trata-se de direito fundamental da máxima importância, muito embora não tenha recebido dos cientistas do Direito a devida atenção.

Isso porque, além de constituir uma proteção, por si só, ao indivíduo constantemente ameaçado pela arbitrariedade do Estado (tendo em vista que é oponível ao próprio ente público), a certificação corresponde a uma garantia de efetivação de outros direitos fundamentais¹³ reconhecidos pela Constituição Federal, concretizando, pois, uma dupla função de defesa.

Figurativamente, pode-se dizer que o direito de certidão se trata da mais simbólica evidência da assunção dos direitos de defesa nos ordenamentos jurídicos modernos, pois é um exemplo bastante representativo de limitação do poder do Leviatã, agora obrigado a reconhecer situações específicas dos indivíduos.

A respeito do direito à obtenção de certidões, a lição de Carlos Roberto Siqueira Castro:

“(…) Assim, sempre que alguém, pessoa física ou jurídica, requeira, por certidão, informações acerca de si própria existentes em quaisquer registros públicos ou que sejam objeto de autuação administrativa, impõe-se a imediata expedição do instrumento de certificação. (...) O direito de obter certidão de atos e toda sorte de lançamentos, constantes ou não de processos devidamente autuados nas diversas repartições do Poder Público, constitui de longa data direito individual de matriz constitucional, podendo já hoje ser considerado corolário do princípio da publicidade que, como vimos, informa a atuação da generalidade dos órgãos e agentes da Administração Pública” (CASTRO, 2003, p. 451-454)

No âmbito do Direito Tributário, a temática da certificação alcança, provavelmente, sua maior relevância, pois a comprovação da situação fiscal se mostra como um verdadeiro escudo do indivíduo e seu patrimônio em face da sanha arrecadatória do Estado, garantindo seu direito à propriedade, à livre iniciativa e trabalho e, conseqüentemente, à dignidade.

O art. 205¹⁴ do Código Tributário Nacional (CTN), ao estabelecer a possibilidade de a lei exigir, ao contribuinte, prova da quitação de determinado tributo,

¹³ Direito à propriedade, à livre-iniciativa, à liberdade, por exemplo.

¹⁴ “Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações

conceitua a Certidão Negativa de Débitos tributários (CND), a qual será expedida a requerimento do interessado e conterà *todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido*, tendo mesmo efeito que ela a *certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa* (art. 206¹⁵, CTN), a chamada Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa (CPD-EN).

Nesse sentido, a CND, a CPD-EN, ou, ainda, a Certidão Positiva de Débitos (CPD) são as possíveis certificações¹⁶, por excelência, da situação do contribuinte em relação às suas obrigações de ordem tributário, sendo direito dele, nos termos da Constituição Federal, a expedição de tais documentos.

Observe-se agora, aliás, que resta estatuída pelo mesmo art. 205, CTN, a possibilidade de a lei firmar a exigência da comprovação de quitação fiscal do contribuinte em determinadas situações¹⁷.

necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.”

¹⁵ “Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.”

¹⁶ Leandro Paulsen é didático ao explicitar a diferença entre as possíveis certificações no âmbito do Direito Tributário, quanto à situação fiscal do contribuinte: “A Certidão Negativa deve ser expedida quando efetivamente não conste dos registros do Fisco nenhum crédito tributário constituído em seu favor. Havendo crédito tributário regularmente constituído, seja em que situação for, somente a Certidão Positiva poderá ser expedida, sendo o caso, então, de saber se o contribuinte tem ou não direito à Certidão Positiva com Efeitos de Negativa.(...) 1ª SITUAÇÃO: inexistência de formalização de crédito, dando ensejo à expedição de Certidão Negativa de Débitos (CND); 2ª SITUAÇÃO: existência de crédito formalizado exigível e não garantido por penhora, dando ensejo à expedição de Certidão Positiva de Débitos (CPD); 3ª SITUAÇÃO: existência de crédito formalizado não vencido, com a exigibilidade suspensa ou garantido por penhora, dando ensejo á expedição de Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa (CPD-EN)” (PAULSEN, 2012, p. 1259-1260).

¹⁷ O limite à possibilidade de exigência da certificação de quitação fiscal, pelo Poder Público, para o desempenho de certas atividades e gozo de situações tem por limite a reserva legal (o que se extrai do art. 5º, II, da CF e do próprio art. 205, CTN) e os demais princípios constitucionais, em especial, da razoabilidade e proporcionalidade, da livre iniciativa (art. 5º, XII), da propriedade (art. 5º, *caput* e XXII, CF) e da igualdade (art. 5º, *caput*, CF), sendo vedadas as chamadas “sanções políticas”, ocasionadas, também, quando há o desrespeito a esses limites desenhados pela Carta Magna. A respeito delas, disserta Hugo de Brito Machado: “A expressão sanções políticas corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obriga-lo ao pagamento de tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, etc (...) consubstanciando as mais diversas formas de restrições aos direitos do contribuinte, como forma oblíqua de obriga-lo ao pagamento de tributo, ou às vezes como forma de retaliação contra o contribuinte que vai a Juízo pedir proteção contra cobranças ilegais” (MACHADO, 1998, p. 46). A respeito do tema, conferir Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 173, as Súmulas do Supremo Tribunal Federal n. 70, 323 e 547, e o artigo “Sanções Políticas e a exigência de certidões negativas de débitos tributários à luz das garantias fundamentais da Constituição de 1988” (RESENDE, Mariane de Souza Assis. Sanções Políticas e a exigência de certidões negativas de débitos tributários à luz das garantias

Dessa perspectiva, ainda mais importância se dá ao tema, tendo em vista que o gozo de certas prerrogativas ou o afastamento de determinadas penalidades se submetem à apresentação, pelo contribuinte, da CND ou da CPD-EN¹⁸.

Tomando por emprestadas as palavras de Carlos César de Sousa Cintra definindo, especificamente, a CND (cujos efeitos práticos são semelhantes aos da CPD-EN – art. 206, CTN), tem-se:

“No subdomínio do Direito Tributário entende-se por ‘Certidão Negativa de Débito – CND’ o documento dotado de natureza eminentemente declaratória, mediante o qual a autoridade do Fisco (federal, estadual, distrital ou municipal) anuncia que o sujeito passivo da obrigação tributária não possui dívida tributária exigível, compreendida esta como sendo a decorrente de crédito tributário regularmente constituído, na forma prescrita pelo art. 142, do Código Tributário Nacional, e cujo vencimento para o pagamento já tenha se expirado” (CINTRA, 2007, p. 169, *apud* RESENDE, 2013, p.183).

Do exposto, importa ser alcançada, agora, a noção de quais são os débitos aptos a inviabilizar a emissão da CND.

Conforme visto, a lei autoriza que o Poder Público requeira dos indivíduos, em determinadas situações, comprovante de quitação de determinado **tributo**, mediante a apresentação da Certidão Negativa de Débitos (art. 205, CTN).

Assim, se mostra fundamental a discussão do que é “tributo” e de como é constituído o crédito dessa natureza.

III.I – CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI COMPLEMENTAR. DEFINIÇÃO DE TRIBUTO. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO DE NATUREZA TRIBUTÁRIA, ÚNICO APTO A INVIABILIZAR A EMISSÃO DA CND.

fundamentais da Constituição de 1988. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. n. 111. p. 181-201, São Paulo: Revista dos Tribunais, jul-ago. 2013)

¹⁸ Doravante, o presente trabalho, referir-se-á unicamente à CND, considerando o disposto no art. 206, do CTN.

A Constituição Federal resguarda à tratativa por Lei Complementar as normas gerais de direito tributário¹⁹ (art. 146, III²⁰), dentre as quais, a “definição de tributos e de suas espécies” (art. 146, III, “a”).

Satisfazendo o comando constitucional, o CTN define “tributo” como *toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada* (art. 3^o²¹, CTN), instituindo, também, a competência da autoridade administrativa para **constituí-lo**, por meio do *lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível* (art. 142²², CTN).

Portanto, conclui-se que o crédito tributário nasce a partir da incidência da norma tributária, realizada através do ato administrativo denominado “lançamento”, cujas modalidades de expressão são designadas, também, pelo CTN.

É dizer: a norma jurídica tributária prevê conotativamente um determinado evento que, ocorrido em determinado espaço e tempo, fará nascer uma relação obrigacional-pecuniária entre indivíduo (devedor) e Estado (credor), em valor

¹⁹ A definição das normas gerais de direito tributários será melhor discutida adiante.

²⁰ “Art. 146 - Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

(...).”

²¹ “Art. 3^o Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

²² “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

(...).”

quantificável por critérios estabelecidos na mesma norma²³, sendo todos esses dados extraíveis da própria Lei em sentido estrito²⁴ (Princípio da Legalidade Estrita).

O nascimento dessa obrigação, conforme exposto, se dará com a incidência, consubstanciada no lançamento, quando a autoridade competente irá desempenhar o ato previsto em lei para que sejam disparados os efeitos obrigacionais previstos na norma tributária, ou seja, irá verter (ou, didaticamente, descrever) o evento do mundo real previsto conotativamente no antecedente da norma jurídica tributária (hipótese de incidência) em linguagem autorizada pelo direito (competente) a iniciar a relação impositiva entre o contribuinte e o Estado.

Dessa forma, firme-se o entendimento de que a incidência não se dá de forma automática e infalível. Em outras palavras: verificando-se no mundo dos fatos a situação possivelmente subsumível à hipótese de incidência da norma jurídica, **o vínculo obrigacional daí presumível não é instalado instantaneamente, sendo imprescindível a atuação humana.** A aclarar e corroborar a alegação, recorra-se novamente à lição de Paulo de Barros Carvalho:

"Agora, é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por vontade própria. Numa visão antropocêntrica, elas requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraindo de normas gerais e abstratas outras regras, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas, ou individuais e concretas" (CARVALHO, 2011, p. 509).

²³ Toda e qualquer norma jurídica pode ser reduzida ao seu mínimo deontico, a partir da construção do esquema lógico-formal da Regra-Matriz de incidência, a qual preverá um antecedente (evento, ocorrido em determinado espaço e tempo) que, verificado no plano fático e registrado em linguagem competente por quem autorizado pela Lei, gerará uma relação obrigacional entre um sujeito ativo e um sujeito passivo, cujo conteúdo é expresso na mesma norma (consequente).

²⁴ A lecionar, Paulo de Barros Carvalho: "Isso se aplica, na plenitude, à regra-matriz de incidência tributária: sua estrutura lógico-sintática há de ser saturada com as significações do direito positivo. Pela diretriz da estrita legalidade, não podem ser utilizados outros enunciados, senão aqueles introduzidos por lei, Seja a menção genérica do acontecimento factual, com seus critérios compositivos (material, espacial e temporal), seja a regulação da conduta, firmada no consequente, também com seus critérios próprios, vale dizer, indicação dos sujeitos ativo e passivo (critério pessoal), bem como da base de cálculo e da alíquota (critério quantitativo), tudo há de vir expresso em enunciados legais. (...) O princípio da legalidade compele o intérprete, como é o caso dos julgadores, a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo *status*. Se do consequente da regra advier obrigação de dar, fazer ou não-fazer alguma coisa, sua construção reivindicará a seleção de enunciados colhidos tão-somente no plano legal" (CARVALHO, 2011, p. 299).

Essa compreensão se encontra inserida no próprio conceito de lançamento tributário (art. 142, CTN), que nada mais é do que a promoção da incidência (ou positividade) da norma jurídica, quando a autoridade (fiscal) competente atribui a determinado evento a qualidade de fato jurídico tributário e viabiliza a instituição do vínculo obrigacional entre contribuinte e Estado²⁵.

Como conclusão, tem-se que o crédito tributário – cuja existência e exigibilidade impede a emissão da CND - nasce a partir do lançamento, da positividade da norma jurídica tributária, sua *incidência*, a qual se dá a partir de uma atividade humana realizada sob parâmetros previstos em lei.

Os modos pelos quais se dá essa *incidência* da norma jurídica tributária estão expostos no CTN, a partir da exposição das modalidades de *lançamento*, às quais se irá reportar no subitem a seguir.

III.I.A.) – MODALIDADES DE LANÇAMENTO.

O art. 146, III,1 “b”, da Carta Magna monopoliza à Lei Complementar, também, as questões atinentes ao lançamento tributário.

O CTN, portanto, define que o lançamento poderá se dar por: (i) *declaração* do contribuinte (art. 147²⁶, CTN), o qual presta informações à autoridade fiscal para a constituição do crédito tributário; (ii) de *ofício* (art. 149²⁷, CTN), pela

²⁵“Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.” (CARVALHO, 2011, p. 510).

²⁶ “Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

(...)”

²⁷ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

Administração Tributária; e (iii) por *homologação* (art. 150²⁸, CTN), quando o sujeito passivo deverá declarar e antecipar o pagamento do tributo sob condição resolutória do Fisco.

A confirmar essa conclusão, a sempre didática lição de Leandro Paulsen:

“O lançamento é o ato que formaliza a verificação da ocorrência do fato gerador, a identificação do sujeito passivo e do montante devido, tendo eficácia constitutiva do crédito tributário por força de expressa previsão legal (art. 142 do CTN) e que se aperfeiçoa com a notificação ao sujeito passivo para que efetue o pagamento ou apresente impugnação. Há três modos de se proceder ao lançamento, conforme o preveja a legislação específica de cada tributo. Estes modos correspondem ao que se costuma designar por: a) lançamento de ofício (art. 149, CTN); b) lançamento por declaração (art. 147, CTN); c) lançamento por homologação (art. 150 do CTN)” (PAULSEN, 2012, p. 147).

Portanto, tendo a Constituição Federal definido que cabe única e exclusivamente à Legislação Complementar a tratativa das normas gerais de direito tributário, entre as quais, aquelas relativas ao *lançamento* e, portanto, constituição do crédito tributário, qualquer tentativa de se criar novas modalidades por meio de atos legislativos ou administrativos diversos afrontará diretamente a Carta de Direitos.

De tal forma, somente os créditos constituídos a partir da incidência das normas tributárias concretizadas por meio do lançamento concretizado sob uma das formas especificadas pelo CTN serão aptos a inviabilizar a emissão da CND, tendo em vista o impedimento ao acesso a essa certificação ser restrito às hipóteses de existência de crédito *tributário* exigível.

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

(...).”

²⁸ “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

III.II – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. TRIBUTOS SUJEITOS AO “LANÇAMENTO” POR HOMOLOGAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DE DECLARAÇÃO IMPOSTA AO CONTRIBUINTE. OMISSÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA. INJUSTA RESISTÊNCIA À EMISSÃO DE CND.

Como dito, o CTN, em seu art. 150, reconhece como uma das modalidades de lançamento aquele por homologação, procedimento pelo qual é atribuída ao sujeito passivo a obrigação de calcular o montante pecuniário correspondente ao crédito tributário (“constituindo-o” de forma precária, sob condição resolutive do Fisco, tendo em vista que o ato de lançamento é ato administrativo, monopólio da Administração), declará-lo e adiantar seu pagamento.

Com relação às contribuições sociais, dispõe a Lei Federal n.º 8.212/91, em seus arts. 30, I²⁹ e 32, IV e § 2º³⁰, sobre as formas de arrecadação e recolhimento, impondo aos sujeitos passivos responsáveis por aqueles tributos a sistemática do lançamento por homologação.

²⁹ “Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência;

c) recolher as contribuições de que tratam os incisos I e II do art. 23, na forma e prazos definidos pela legislação tributária federal vigente;

(...).”

³⁰ “Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

(...)

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

(...).”

A sistemática dessa modalidade de lançamento é a seguinte: o sujeito passivo/responsável pela obrigação decorrente da incidência da norma tributária deve *calcular e declarar* o valor devido sob essa rubrica e, imediatamente, *promover o correspondente recolhimento*. O Fisco, por sua vez, terá cinco anos para homologar o procedimento, ao final dos quais, não havendo qualquer manifestação, se dará a homologação tácita (art. 150, § 4^o³¹, do CTN).

Por outro lado, caso não se dê a declaração e o pagamento do valor a título do tributo, como seria de obrigação do contribuinte, caberá à autoridade fiscal promover o lançamento de ofício, nos termos do art. 149, II³², CTN, **sem o qual, obviamente, não é possível falar em crédito tributário, como largamento exposto no Capítulo II.I. Nessa oportunidade, também serão aplicadas as penalidades porventura previstas em lei**, que, a teor do art. 113, §1^o³³, CTN, terão a natureza de obrigação tributária principal³⁴, definição cuja impropriedade é quase unânime na Doutrina³⁵.

A referida declaração, que constitui precariamente o crédito tributário, pois, corresponde a uma obrigação acessória³⁶, consubstanciada, no que se refere às contribuições sociais devidas ao INSS, na emissão da GFIP.

³¹ “Art. 150. (...)”

(...)

§ 4^o Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

³² “Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

(...).”

³³ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1 A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

³⁴ “(...) o legislador do Código chama de obrigação principal ao vínculo abstrato que une o sujeito ativo ao sujeito passivo, tendo como objeto uma prestação pecuniária. É a relação jurídica, de cunho patrimonial, estabelecida no conseqüente da regra-matriz de incidência. As demais relações, destituídas desse caráter, são designadas por obrigações acessórias (...)” (CARVALHO, 2009, p. 304).

³⁵ “No §1^o do artigo, o legislador do CTN quis dar às multas fiscais, ou seja, ao crédito delas decorrente, o mesmo regime processual do tributo (inscrição na dívida ativa, execução forçada, garantias e privilégios típicos do crédito tributário). Para tanto cunhou o § 1^o do art. 113. Mas o fez com desastrada infelicidade, passando a ideia de que o tributo e multa se confundem, o que não é permitido pelo art. 3^o do CTN, nuclear e fundante do conceito de tributo, eis que este último, conquanto implique juntamente com a multa, uma prestação pecuniária compulsória, prevista em lei, em prol do Estado, dela se diferencia, precisamente, porque não é sanção de ato ilícito.” (COELHO, 2004, p. 693).

³⁶ “(...) As obrigações acessórias (ou formais ou, ainda, instrumentais) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido. Compreendem as obrigações de emitir documentos fiscais, de escriturar livros, de entregar declarações, de não embarçar a fiscalização, etc.” (AMARO, 2012, p. 275).

Por definição do art. 113, §2^o³⁷, do CTN, as obrigações acessórias *são prestações tendentes à satisfação do interesse fiscalizatório e arrecadatório de tributos*, sendo que, dado seu **descumprimento**, converte-se em obrigação principal (art. 113, §1^o, CTN), *relativamente à penalidade pecuniária* (art. 113, §3^o³⁸, CTN).

Com isso se quer dizer que as *sanções* legalmente previstas para o descumprimento de obrigações acessórias se enquadram no conceito de "penalidade pecuniária" trazido no art. 113, §1^o, CTN, ainda que impropriamente, como “espécie” de obrigação principal. Nesse sentido, colha-se a doutrina de Leandro Paulsen:

"A impropriedade chamada conversão depende de previsão legal específica, estabelecendo pena pecuniária para o descumprimento da obrigação acessória. ou seja, não há uma conversão automática em obrigação principal. O que ocorre, sim, é que o descumprimento da obrigação acessória normalmente é previsto em lei como causa para a aplicação de multa, esta considerada obrigação principal nos termos do art. 113, § 1^o" (PAULSEN, 2012, p. 902).

Em relação às normas sancionatórias no âmbito do direito tributário, impende o recurso nunca exagerado ao ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho, para quem:

"O suposto das regras sancionatórias, vale recordar, hospeda sempre a descrição de um acontecimento do mundo físico exterior, no qual alguém deixou de cumprir determinada prestação a que estava submetido, por força de outra norma jurídica de conduta. (...) Seja como for, haverá um constante e invariável traço que identifica, prontamente, estarmos diante de uma hipótese de ilícito tributário: é a não-prestação (não-p), presente onde houver fórmula descritiva de infração.

Definimos a infração tributária, portanto, como toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais" (CARVALHO, 2011, p. 853)

Vê-se, assim, que existem normas jurídicas que preveem, em sua hipótese de incidência, o descumprimento de obrigações acessórias, e, em seu consequente, a instalação de uma relação jurídica de natureza sancionatória, cuja obrigação é a de uma

³⁷ “Art. 113. (...)

(...)

§ 2^o A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

(...).”

³⁸ “Art. 113. (...)

§ 3^o A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

determinada prestação devida pelo sujeito perpetuador do ilícito, a qual terá natureza de obrigação tributária principal, como visto.

Da mesma forma, não há que se falar em incidência automática das normas tributárias sancionatórias, por se encaixarem na mesma espécie "normas jurídicas", as quais não atuam sozinhas. Exponha-se, desta vez, a lição do jurista cearense Hugo de Brito Machado:

"Na verdade o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. **Ele faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra o inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente**" (MACHADO, 2009, p. 123). (Destques acrescidos).

E a constituição do crédito tributário, como já exposto, se dá pelo lançamento, sendo a atividade administrativo-estatal indispensável para a configuração da incidência das normas tributárias-sancionatórias.

Tudo isso para demonstrar que, caso haja o descumprimento, pelo contribuinte, não só da obrigação de pagar o tributo, mas, também, de cumprir a obrigação acessória de informação ao Fisco (declaração), ainda assim não haverá crédito tributário apto a lhe inviabilizar a emissão da CND, sendo indispensável, para tanto, a atuação da Administração Tributária, fazendo incidir a norma tributária sancionatória, por meio do lançamento de ofício/lavratura do auto de infração³⁹.

Com relação às contribuições previdenciárias, a Lei Federal n.º 8.212/91, impõe à autoridade fiscal a obrigação de promover o ato administrativo tendente à imposição da sanção prevista naquele diploma legal para o caso de descumprimento, pelo contribuinte, das obrigações acessórias às quais está submetido, como se demonstrará.

³⁹ "(...) Mas é preciso dizer que por "auto de infração" se entende também um ato administrativo que consubstancia a aplicação de uma providência sancionatória a quem, tendo violado preceito de conduta obrigatória, realizou evento descrito na lei como ilícito tributário. Trata-se, igualmente, de u'a norma individual e concreta em que o antecedente constitui o fato de uma infração, pelo relato do evento em que certa conduta, exigida pelo sujeito pretensor, não foi satisfeita segundo as expectativas normativas. (...)" (CARVALHO, 2004, p. 411)

Como dito alhures, o art. 32 da Lei Federal n.º 8.212/91, atribui à "empresa" a obrigação de "declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS".

Em caso de falha na prestação dessa declaração, no entanto, a Lei Federal 8.212/91 determina, por seu art. 32-A⁴⁰, a intimação do contribuinte para apresentá-la ou prestar esclarecimentos, sujeitando-o, ainda, a multa.

Por fim, o art. 37⁴¹ do mesmo regramento previdenciário corrobora todo o afirmado até aqui a respeito das normas sancionatórias tributárias e da incidência, esta dependente da atuação do Fisco, sendo determinado que, verificado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas naquela lei, não declaradas na forma do citado art. 32, ou diante da falta de pagamento de benefício reembolsado ou descumprimento de obrigação acessória, **será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento.**

Somente a partir disso, portanto, se terá por nascido o crédito tributário.

Dessa forma, ainda que determinado contribuinte deixe de observar um dever instrumental, a relação sancionatória daí decorrente - cuja prestação teria *status* de obrigação tributária principal - não se terá por construída, enquanto não constituída pelo ato administrativo empreendido por autoridade fiscal competente, ou seja, não houver se dado incidência da norma jurídica de sanção.

Consequentemente, enquanto pendente tal atuação fiscal, não existirá crédito tributário pendente de quitação, que inviabilize a emissão da CND, entendida como prova de regularidade fiscal do contribuinte.

Nesse sentido, a doutrina de Leandro Paulsen:

⁴⁰ "Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (...)."

⁴¹ "Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento."

“Débito óbice à expedição de certidão negativa. Crédito tributário formalizado mediante lançamento ou declaração do contribuinte. Não basta eventual presunção do Fisco de que o contribuinte não tenha cumprido suas obrigações tributárias. Não é suficiente, e.g., que deixe de constar do sistema de controle da arrecadação ingressos a título de determinada contribuição mensal. É preciso que conste a existência de crédito formalizado através de lançamento ou através de declarações ou confissões do contribuinte; ou seja, é indispensável que o Fisco possa certificar a existência de crédito tributário, indicando o documento em que está amparado” (PAULSEN, 2012, p. 1265).

Qualquer previsão diversa de constituição de crédito tributário, por Lei Ordinária, conforme visto no Capítulo II.I.A., implicaria irremediável inconstitucionalidade mediata, tendo em vista a reserva à Lei Complementar (no caso, ao CTN - art. 146, III, "b", CF) a definição de regras sobre o nascimento do crédito dessa natureza.

Por fim, empreendendo-se uma análise do comportamento Jurisprudencial acerca da matéria cumpre promover reverência a Decisão já exarada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), cujo Relator foi o eminente Ministro Luiz Fux:

"(...) HIGIDEZ DO ACÓRDÃO PROFERIDO NO ÂMBITO DE RECURSO ESPECIAL (CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ENTREGA DA GFIP (LEI 8.212/91). ALEGAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO CONTENDO O LANÇAMENTO DE OFÍCIO SUPLETIVO ACRESCIDO DA MULTA. INEXISTÊNCIA. RECUSA NO FORNECIMENTO DE CND. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. RETRATAÇÃO. INEXISTÊNCIA. DEVOLUÇÃO DOS AUTOS DO AGRAVO DE INSTRUMENTO AO STF.

(...)

2. O artigo 32, IV e § 10, da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei 9.528/97), objeto de análise do acórdão que julgou o recurso especial do INSS, dispõe que: "Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...) IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

(...) § 10. O descumprimento do disposto no inciso IV é condição impeditiva para expedição da prova de inexistência de débito para com o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS.

(...)" **3. O acórdão proferido pela Primeira Turma do STJ consolidou a tese de que: "A mera alegação de descumprimento de obrigação acessória, consistente na entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), não legitima, por si só, a recusa do fornecimento de certidão de regularidade fiscal (Certidão Negativa de Débitos -**

CND), uma vez necessário que o fato jurídico tributário seja vertido em linguagem jurídica competente (vale dizer, auto de infração jurisdicizando o inadimplemento do dever instrumental, constituindo o contribuinte em mora com o Fisco), apta a produzir efeitos obstativos do deferimento de prova de inexistência de débito tributário." 4. Com efeito, revela-se falacioso o argumento ventilado pela Fazenda Nacional nas razões do recurso extraordinário (cuja inadmissão motivou a interposição do agravo de instrumento dirigido ao STF), no sentido de que o aludido decisum teria assentado que, mesmo descumprido o dever instrumental previsto no artigo 32, IV, da Lei 8.212/91, o contribuinte tem direito a obter a certidão negativa, o que importa em flagrante ofensa à cláusula de reserva de plenário e à Súmula Vinculante 10/STF.

5. Deveras, a decisão proferida pelo órgão fracionário do STJ tão-somente explicitou que não basta a notícia de ocorrência de determinado evento no mundo real (mera alegação, por parte do Fisco, de descumprimento de obrigação acessória pelo contribuinte) para aplicação da norma jurídica (artigo 32, IV, da Lei 8.212/91).

6. De acordo com o aludido decisum, o acontecimento do mundo social descrito na norma jurídica só se torna fato jurídico quando vertido em linguagem competente (linguagem das provas, prescrita pelo direito positivo, apta a constituir o fato jurídico). Assim, ausente a prova jurídica do fato (auto de infração jurisdicizando o inadimplemento do dever instrumental, constituindo o contribuinte em mora com o Fisco), não há que se falar em incidência da norma jurídica (que impede a expedição de certidão de regularidade fiscal).

7. Isto porque: "É um princípio fundamental da técnica jurídica, embora freqüentemente esquecido, que não existem no domínio do Direito fatos absolutos, diretamente evidentes, 'fatos em si', mas apenas fatos estabelecidos pela autoridade competente em um processo prescrito pela ordem jurídica. Não é ao roubo como um fato em si que a ordem jurídica vincula certa punição. Apenas um leigo formula a regra de Direito dessa maneira. O jurista sabe que a ordem jurídica vincula certa punição apenas a um roubo assim estabelecido pela autoridade competente, seguindo um processo prescrito. Dizer que 'A' cometeu um roubo só pode expressar uma opinião subjetiva. No domínio do Direito, apenas a opinião autêntica, isto é, a opinião da autoridade instituída pela ordem jurídica para estabelecer um fato, é decisiva. Qualquer outra opinião à existência de um fato, tal como determinado pela ordem jurídica, é irrelevante do ponto de vista jurídico." (Hans Kelsen, in "O que é Justiça? - A Justiça, o Direito e a Política no Espelho da Ciência", tradução de Luís Carlos Borges, Ed. Martins Fontes, São Paulo, 1997, pág. 246) 8. Outrossim, a exegese adotada pelo acórdão impugnado encontra-se albergada por abalizada doutrina, no sentido de que: "Aplicar o direito é dar curso ao processo de positivação, extraíndo de regras superiores o fundamento de validade para a edição de outras regras. É o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito geral, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual. É pela aplicação que se constrói o direito em cadeias sucessivas de regras, a contar da norma fundamental, axioma básico da existência do direito enquanto sistema, até as normas particulares, não passíveis de ulteriores desdobramentos, e que funcionam como pontos terminais do processo derivativo da produção do direito.

A aplicação das normas jurídicas se consubstancia no trabalho de relatar, mediante o emprego de linguagem competente, os eventos do mundo real-social (descritos no antecedente das normas gerais e abstratas), bem como as relações jurídicas (prescritas no conseqüente das mesmas regras). Isso significa equiparar, em tudo e por tudo, aplicação a incidência, de tal modo que aplicar u'a norma é fazê-la incidir na situação por ela juridicizada. E saliente-se, neste passo, que utilizo 'linguagem competente' como aquela exigida, coercitivamente, pelo direito posto." (Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", 20ª ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2008, pág. 90) **9. Ademais, o artigo 32-A, da Lei 8.212/91, enumera as multas a que será sujeito o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV, do artigo 32, no prazo fixado, o que corrobora a exegese da necessidade de auto de infração constituindo o contribuinte em mora por descumprimento da obrigação acessória para que se dê a incidência da norma que restringe a expedição de certidão de regularidade fiscal.**

10. Destarte, revela-se escorreita e constitucional a conclusão do acórdão, objeto do recurso extraordinário, segundo a qual: "... ausente qualquer inferência, no Juízo a quo, acerca da existência de auto de infração que encarte o lançamento de ofício acrescido da multa (norma individual e concreta), exsurge o óbice inserto na Súmula 7/STJ, impedindo o reexame do contexto fático probatório dos autos capaz, eventualmente, de ensejar a reforma do julgado regional." 11. Acórdão (objeto do recurso extraordinário) mantido, uma vez não configurada hipótese de retratação, ante a observância da Súmula Vinculante 10/STF pela Primeira Turma. Remessa dos autos ao e. Ministro Presidente a fim de que seja cumprido o procedimento legal/regimental cabível, ex vi do disposto no artigo 543-B, §§ 3º e 4º, do CPC" (BRASIL, 2010). (Grifou-se).

Como não poderia deixar de ser, o Tribunal Regional Federal da Quinta Região (TRF-5) também já reconheceu que o simples descumprimento de obrigações acessórias não é óbice ao fornecimento da CND, conforme denuncia a ementa a seguir transcrita:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO. EXPEDIÇÃO DA CPD-EN. POSSIBILIDADE.

1. Agravo de Instrumento manejado em face da decisão que indeferiu o pedido liminar, com o qual se objetivou que houvesse a expedição de Certidão Negativa de Débito (CND), ainda quando estivesse pendente, o cumprimento de obrigação acessória, consistente na entrega da Declaração Anual - DSAN.

2. A teor do entendimento consolidado no colendo Superior Tribunal de Justiça -STJ, o mero descumprimento da obrigação acessória não legitima, por si só, a recusa ao fornecimento da Certidão de Regularidade Fiscal, enquanto não for devidamente constituído o crédito tributário.

3. Na hipótese sob exame, não há nos autos notícia de que o crédito ora reclamado fora constituído, razão pela qual não há óbice à expedição da Certidão Positiva de Débitos, com efeitos de Negativa,

desde que não existam outros débitos vencidos, em favor da Fazenda. Agravo de Instrumento provido" (BRASIL, 2012).

Tais Decisões⁴² prestam homenagem ao regime constitucional-tributário vigente e à Teoria Geral do Direito, primando pela defesa da Lei e do contribuinte em face dos vorazes interesses arrecadatários do ineficiente Estado brasileiro.

E isso é feito a partir do reconhecimento do óbvio, de que somente o crédito **tributário** pode impedir a emissão da Certidão Negativas de Débitos **Tributários**. E que o crédito tributário só é constituído a partir da incidência de normas tributárias, aptas, constitucionalmente legitimadas para tanto, e a partir da ação de agente competente.

Em face do explanado, não pode subsistir no ordenamento jurídico brasileiro a previsão contida no art. 32, §10º, da Lei Federal n.º 8.212/91, pois, ao inviabilizar a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional diante do tão-só descumprimento de obrigação acessória pelo Contribuinte, sem que seja constituído o crédito tributário pela lavratura do auto de infração ou pelo lançamento de ofício, está-se (i) criando modalidade nova modalidade de lançamento⁴³ ou, conforme se verá a seguir, (ii) impondo-se requisito à obtenção de Certidão por meio de Lei Ordinária, o que, conforme se verá, está em desacordo com o sistema constitucional vigente.

IV – DIREITO DE CERTIDÃO. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESERVA À LEI COMPLEMENTAR. ART. 32, §10º, DA LEI FEDERAL N.º 8.212/91. INCONSTITUCIONALIDADE.

Foi exaustivamente dito que a Constituição Federal submete à lei complementar determinadas matérias, dentre elas, a regulação das normas gerais do regime jurídico-tributário brasileiro (art. 146, III, CF).

Por seu art. 146, III, "b", pois, a Carta Magna atribui à legislação complementar, especificamente, a matéria relativa ao lançamento tributário, ou seja,

⁴² De fato, o STJ já divergiu do brilhante entendimento demonstrado no aresto reproduzido, mas não por razões de mérito atinentes à matéria, como melhor se explanará ao final do Capítulo a seguir.

⁴³ Que poderia, muito bem, chamar-se “lançamento binário”, ou “lançamento por sistema de informação”, assumindo-se, também, que a incidência de norma tributária e a consequente constituição de crédito tributário possa se dar por entidade não humana, constituindo-se uma Matrix tributária.

acerca da constituição de crédito tributário. Assim, as formas pelas quais se dá o nascimento do vínculo obrigacional tributário são restritas ao que dispõe a Lei Complementar, em respeito à Carta de Direitos. O CTN, atento ao imperativo constitucional, assumiu a tarefa de especificar como se dará o lançamento (art. 142, CTN), modelo que não pode ser suplantado pela Lei Ordinária.

Ora, o art. 32, § 10º, da Lei Federal n.º 8.212/91, prevê que o inadimplemento das obrigações especificadas no já referido art. 32, IV, do estatuto legal previdenciário, *per si*, é condição suficiente à negativa de fornecimento de prova de regularidade fiscal ao contribuinte omissor.

No entanto, a teor do que dispõe o art. 205 do CTN, o contribuinte pode requerer prova de quitação de pendências **tributárias** próprias.

Assim, ao impedir que seja concedida ao contribuinte a certidão de regularidade fiscal diante da tão-só constatação, pela autoridade fiscal, do não cumprimento de dever instrumental, a Lei Federal n.º 8.212, por seu art. 32, § 10º, afronta a Constituição Federal, pois toma para si competência reservada constitucionalmente à legislação complementar, ao atribuir prerrogativas de crédito tributário àquilo que não o é, por não satisfazer às exigências da norma autorizada constitucionalmente a dizer como deve ser constituída a obrigação tributária, qual seja, a Lei Complementar (CTN).

Dessa forma, a lei ordinária inova, limitando o sistema jurídico tributário quando não poderia. Incorre, pois, em atentado ao CTN e, de forma mediata, à Constituição Federal.

Além disso, a melhor Doutrina⁴⁴ entende que o rol trazido no art. 146, III, CF, não é exaustivo. Então, o alcance da expressão *regras gerais de direito tributário*, restritas à emanção por Lei Complementar, se estende para além da lista constitucional.

⁴⁴ “A expressão *especialmente* do inciso III do art. 145 bem demonstra que a enumeração constante das respectivas alíneas é exemplificativa, e não taxativa.” (PAULSEN, 2012. p. 76); “Mas, ao cabo, o que são normas gerais de Direito Tributário? O ditado constitucional do art. 146, III e alíneas, inicia a resposta dizendo nominalmente alguns conteúdos (normas gerais nominadas) sem esgotá-las. É dizer, o discurso constitucional é *numerus apertus*, meramente exemplificativo.” (COELHO, 2004, p. 113).

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2011, p. 400) as normas gerais de direito tributário “*são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar*”.

Por sua vez, Sacha Calmon Navarro Coêlho ensina:

“(…) Uma boa indicação do que sejam normas gerais de direito tributário, para sermos pragmáticos, fornece-nos o atual Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e alterações posteriores), cuja praticabilidade já está assentada na “vida” administrativa e judicial do país. O CTN, especialmente o Livro II, arrola inúmeros institutos positivados como *normas gerais*” (COÊLHO, 2004, p. 113).

Por uma e por outra lição de dois dos maiores tributaristas brasileiros, logo se vê que a tratativa das certificações de situação fiscal se insere no âmbito das normas gerais de direito tributário, constitucionalmente restrito à legislação complementar:

a.) a um, em virtude do art. 205, CTN, **topograficamente inscrito no Livro II, denominado “Normas Gerais de Direito Tributário”**, estabelecer que a lei pode exigir do contribuinte a apresentação de CND com relação a determinado tributo, prevendo, ainda, que essa certificação será sempre expedida, nos termos requeridos pelo sujeito passivo. **Trata-se, sem sombra de dúvidas, de uma limitação ao poder tributante estatal**, direito do contribuinte, tendo em vista que alberga aqueles sobre quem não impende a sombra de um crédito tributário das consequências nefastas da submissão a obrigação dessa natureza, inclusive por imperativo do art. 5º, XXXIV, CF, conforme exposto ao longo do Capítulo I;

b.) a dois, **porque a discussão acerca da situação fiscal do contribuinte se submete diretamente à temática do nascimento do crédito tributário, a partir do lançamento, ato administrativo detalhado também no Livro II do CTN, por seu art. 142**. Somente o crédito tributário dotado de exigibilidade pode ensejar a declaração de não quitação tributária. Antes da constituição do crédito, não há pendência, não há prestação insatisfeita e não pode ser negado, assim, o reconhecimento da situação de regularidade fiscal de determinado contribuinte, também em consonância com o art. 5º, XXXIV, CF. A respeito do direito fundamental à certificação, deve-se fazer coro às palavras de Leandro Paulsen (PAULSEN, 2012, p. 1260), quando diz que, “sendo o direito à certidão de caráter fundamental, não há justificativa para o não atendimento do requerimento de certidão”.

Aliás, do mesmo Leandro Paulsen, a corroborar de forma precisa e didática:

(...) Cabe ao diploma de normas gerais dispor sobre os institutos jurídico-tributários básicos, **bem como sobre a atividade tributária em si, com seus condicionantes, sendo que a própria certificação da situação do contribuinte perante o Fisco, e.g., insere-se perfeitamente nesse objeto, razão pela qual a expedição de Certidões Negativas de Débito é validamente disciplinada no CTN em sede de normas gerais**" (PAULSEN, 2012, p. 78). (Grifou-se).

Dessa forma, **é absolutamente inconstitucional**, a previsão do art. 32, § 10º, da Lei Federal n.º 8.212/91, com o que concorda Leandro Paulsen, a continuar sua lição:

“Falha de contribuições. Contribuições em aberto. O fato de não constar do sistema o pagamento relativamente a determinadas competências, quando não tenha sido objeto de lançamento o débito, tampouco conste formalizado em declaração do contribuinte, não pode implicar indeferimento de CND.(...)”

Falta de apresentação de declaração. GFIP. Embora o art. 32, IV e § 10, da Lei 8.212/91 estabeleça a falta de apresentação de informações como óbice à obtenção de CND, tal não está em conformidade com a noção de certidão e com a disciplina constante do CTN. Não se pode indeferir certidão negativa sem que haja crédito tributário devidamente formalizado por lançamento ou por declaração ou confissão de débito. Falta de declaração não equivale a existência de débito devidamente formalizado. Mas o STJ aplicou essa lei recentemente, porque não aplica-la dependeria da reserva de plenário” (PAULSEN, 2012, 1268).

De fato, o STJ, no julgamento do Recurso Especial n.º 1042585/RN (BRASIL, 2010), sob relatoria do Ministro Luiz Fux, deu aplicação à norma inscrita no art. 32, § 10, da Lei Federal n.º 8.212/91. O que se extrai do voto do Ministro Relator, no entanto, cuja conclusão contraria o resultado do Julgamento solidamente fundamentado representado na Ementa transcrita no Capítulo anterior, é que essa aplicação somente se deu em virtude da necessidade de observância da reserva de plenário, prevista no art. 97⁴⁵, CF, e reconhecida na Súmula Vinculante n.º 10⁴⁶, do Supremo Tribunal Federal.

A seguir, trecho do referido Voto, a comprovar o que se alega:

⁴⁵ “Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.”

⁴⁶ “Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.”

“(…) A Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.528/97, determina que o descumprimento da obrigação acessória de informar, mensalmente, ao INSS, dados relacionados aos fatos geradores da contribuição previdenciária, é condição impeditiva para expedição da prova de inexistência de débito (artigo 32, IV e § 10). **Com efeito, a Lei 8.212/91, acaso afastada, implicaria violação da Súmula Vinculante 10 do STF: "Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte."** Outrossim, restou assente na instância ordinária a divergência entre os valores declarados nas GFIP's 04/2002, 06/2002, 07/2002, 08/2002, 09/2002, 10/2002, 11/2003, Superior Tribunal de Justiça 12/2003 e 01/2003 (fls. 121) e os efetivamente recolhidos, o que efetivamente impede a concessão da pretendida certidão de regularidade fiscal, porquanto já constituídos os créditos tributários, bastando que sejam encaminhados para a inscrição em dívida ativa. Por conseguinte, tendo o Juízo a quo consignado a existência de saldo devedor remanescente, exsurge o óbice inserto na Súmula 7/STJ, impedindo o reexame do contexto fático probatório dos autos capaz, eventualmente, de ensejar a reforma do julgado regional. Com essas considerações, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.” (grifou-se).

Portanto, tendo em vista o posicionamento do Ministro Relator do Recurso em evidência explicitado na Ementa reproduzida no Capítulo anterior, **é fácil observar que somente foi dada aplicação ao art. 32, § 10, da Lei Federal n.º 8.212/91, no mais recente Recurso Especial, porque a Primeira Seção do STJ não poderia afastar sua incidência, em virtude do instituto da reserva de plenário.**

E, mais importante: o caso tratado no Recurso Especial n.º n.º 1042585/RN ventila hipótese na qual **havia crédito tributário constituído a partir da entrega de GFIP's**. Isso é denunciado quando dito que “restou assente na instância ordinária a divergência entre os valores declarados nas GFIP's (...) e os efetivamente recolhidos, o que efetivamente impede a concessão da pretendida certidão de regularidade fiscal, porquanto já constituídos os créditos tributários, bastando que sejam encaminhados para a inscrição em dívida ativa”.

Ou seja, apesar de não poder deixar de aplicar o dispositivo legal flagrantemente inconstitucional, por rigores processuais, o Ministro Relator reconhece que, “**efetivamente**”, a concessão da certidão de regularidade fiscal resta impedida, naquele caso, “**porquanto já constituídos créditos tributários**”.

Assim, assente a inconstitucionalidade do art. 32, § 10, da Lei Federal n.º 8.212/91, em virtude de sua incompetência para o trato da matéria atinente à certificação da situação fiscal do contribuinte, reservada pela Constituição Federal à Lei Complementar por se tratar de limitação ao poder de tributar, norma geral de direito tributário fundada no Direito Fundamental á Certidão, inscrito no rol de direitos esculpido no art. 5º da Constituição Federal.

V – CONCLUSÃO.

O Estado brasileiro, inflado e em constante movimento de expansão, tem recorrido às mais desesperadas arbitrariedades para garantir o custeio de sua pesada máquina.

As ferramentas de arrecadação, por um lado, se desenvolvem a cada dia, ao passo que o ordenamento jurídico é trabalhado para a instituição de verdadeiras sanções políticas aptas a coagir os contribuintes ao pagamento de tributos, muitas vezes indevidos.

Nesse sentido, as certidões de regularidade fiscal são alçadas além de seu tradicional papel de defesa do contribuinte em face de cobranças indevidas, para se tornar verdadeiro requisito para a prática dos mais variados atos perante o Poder Público, em decorrência da aplicação muitas vezes desarrazoada do disposto no art. 205, CTN.

Além do mais, a informatização dos sistemas fiscais permite que a Administração Tributária fiscalize automaticamente o corpo de contribuintes, afastando a atuação humana na apreciação das declarações prestadas pelos sujeitos passivos. Trata-se de um novo desafio posto aos estudiosos do Direito, pois o Estado já se movimenta no uso das ferramentas virtuais, conclamando-se a apreciação do tema pela Teoria Geral do Direito, de modo a resguardar os direitos do polo mais fraco da relação exacional: o contribuinte.

Nesse contexto, o art. 32, §10, da Lei Federal n.º 8.212/91, serve de exemplo máximo de como o Estado brasileiro, no afã arrecadatório, ignora as mais caras previsões constitucionais, atacando frontalmente o Direito Fundamental de Certidão e a reserva à Lei Complementar da tratativa das normas gerais de direito tributário, dentre as quais, aquelas relacionadas ao lançamento e à certificação.

O nefasto dispositivo legal permite que um sistema binário ateste a omissão do contribuinte no cumprimento de obrigações acessórias e, automaticamente, vete o acesso do sujeito passivo à certificação de regularidade fiscal, documento cuja inviabilização se submete à existência de crédito tributário exigível, o qual só nascerá com a incidência da norma jurídica tributária, tarefa que se submete à atividade humana.

Dessa maneira, a aplicação da previsão contida no estatuto previdenciário macula o Estado Democrático de Direito, atuando de uma forma pragmática e atentando não só contra o desenvolvimento econômico, mas, também, contra o Direito à Propriedade, à Certidão e à Liberdade de Iniciativa e Trabalho, atingindo imediatamente a Dignidade da Pessoa Humana.

É necessário que a o dispositivo questionado, portanto, seja expurgado do ordenamento jurídico brasileiro mediante a declaração de sua inconstitucionalidade pela autoridade competente a fazê-lo, nos termos do próprio sistema do Direito Positivo, sob pena de serem mantidas e perpetuadas enormes arbitrariedades.

VI – BIBLIOGRAFIA.

AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*, 18. ed., São Paulo: Saraiva.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives da Silveira Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. São Paulo: Saraiva.

BRASIL. STJ. REsp 944.744/SC, de 23-11-2010. Relator: Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, Julgado em 23-11-2010.

_____. STJ. REsp 1042585/RJ, Relator: Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, Publicado no Diário da Justiça Eletrônico em 21-05-2010.

_____. TRF-5. Ag120099/RN, Relator: Desembargador Federal Geraldo Apoliano, Terceira Turma, Publicação: Diário da Justiça Eletrônico de 16-02-2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 16. Ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Curso de Direito Tributário*, 21. Ed., São Paulo: Saraiva, 2009. IN: PAULSEN, 2012, p. 893.

_____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*, 4. ed., São Paulo: Noeses, 2011.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *A Constituição aberta e os direitos fundamentais: ensaios sobre o constitucionalismo pós-moderno e comunitário*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CINTRA, Carlos César Souza. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte: aspectos teóricos e práticos. In: MACHADO, Hugo de Brito (co-ord.), São Paulo/Fortaleza: Dialética, 2007. In: RESENDE, 2013).

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*. 2. Ed., São Paulo: Celso Bastos Editor: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14. Ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012.

TOMAZINI DE CARVALHO, Autora, *Teoria Geral do Direito (O Constructivismo Lógico-Semântico)*. 2009. 623 f. Tese (Doutorado em Filosofia do Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. 2009.